

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 26311C

Inscrit le 10 novembre 2009

Audience publique du 6 juillet 2010

**Appel formé par
M. ..., ... contre
un jugement du tribunal administratif du 5 octobre 2009 (n° 24848 du rôle)
dans un litige l'opposant à
un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg Y
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26311C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 5 octobre 2009, par lequel ledit tribunal a déclaré son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis à son égard le 16 janvier 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg Y, seulement partiellement fondé ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Monsieur ... ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Joaquim CHARVET, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 février 2010 ;

Vu l'avis de la Cour administrative du 23 février 2010 invitant l'appelant à fournir certaines précisions complémentaires et le délégué du gouvernement à verser en cause le dossier fiscal ;

Vu le dossier fiscal déposé au greffe de la Cour administrative le 25 février 2010 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Alexandre VANHEE, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 avril 2010.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, déposée le 8 mars 2007, Monsieur ... fit valoir, parmi des frais d'obtention en relation avec son activité salariée à hauteur de 16.284,29 €, notamment des frais en relation avec sa participation à un « *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* » suivi entre septembre 2006 et juillet 2007 auprès de la *Steuer-Fachschule* ... à Francfort (2.429,45 €), avec ses études en vue du diplôme en sciences économiques (« *Diplom-Betriebswirt* ») auprès de la *Fachhochschule Mainz* (10.674,65 €) et finalement d'autres frais d'obtention, tenant plus particulièrement à des frais de candidatures, à l'acquisition d'un ordinateur portable, à l'achat de littérature spécialisée et des frais divers (3.180,19 €). Par courrier du 6 décembre 2007, Monsieur ... redressa sa déclaration en augmentant les frais des déplacements déclarés en relation avec les études susvisées, de manière à invoquer des frais totaux de 2.815,25 € en relation avec le « *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* » suivi à Francfort, des frais globaux de 17.422,85 € en relation avec ses études en vue de l'obtention du diplôme du *Diplom-Betriebswirt* et d'autres frais d'obtention à hauteur de 3.180,19 € en relation notamment avec l'acquisition d'un ordinateur et de matériel informatique, l'acquisition de littérature spécialisée, des frais de candidatures et des frais d'internet.

Par lettre du 14 décembre 2007, le bureau d'imposition Luxembourg Y de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *bureau d'imposition* », lui communiqua, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les points par rapport auxquels il envisageait de s'écarter de la déclaration d'impôt, tout en invitant Monsieur ... à présenter ses observations ou objections éventuelles pour le 28 décembre 2007 au plus tard.

Ces points sont libellés comme suit :

« *Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit* »

Die von Ihnen angegebenen Werbungskosten können aus folgenden Gründen nicht angenommen werden :

- *Die Kosten für den Studiengang an der FH Mainz, den “Bilanzbuchhalter-Lehrgang” in Frankfurt, sowie sämtliche damit verbundenen Kosten (Fachliteratur, Verpflegungskosten, Parkgebühren, Fahrtkosten, usw.) können nicht geltend gemacht werden da es sich um eine Ausbildung und nicht um eine Fortbildung gemäss Art. 105 ESTG. handelt.*
- *Des Weiteren ist ein Computer nur absetzbar wenn Sie eine entsprechende Bescheinigung Ihres Arbeitgebers vorlegen können aus welcher hervorgeht dass Sie verpflichtet sind von zu Hause aus für Ihren Arbeitgeber zu arbeiten.*

Es wird demnach der Pauschbetrag für Werbungskosten von 540 Euro pro Steuerjahr in Betracht gezogen ».

Par lettre du 17 décembre 2007, Monsieur ... soumit ses observations au bureau d'imposition.

Ce dernier émit le 16 janvier 2008 à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006, dans lequel il précisa que l'imposition avait eu lieu conformément à sa prédite lettre du 14 décembre 2007. Le bureau d'imposition reconnut ainsi à Monsieur ... seulement la déduction forfaitaire pour frais d'obtention à hauteur de 540 €.

Contre ce bulletin, Monsieur ... introduisit, par courrier daté du 26 février 2008, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation n'ayant pas fait l'objet d'une décision directoriale dans le délai de six mois, Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2008, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin d'impôt précité du 16 janvier 2008. Dans le cadre de ce recours, Monsieur ... sollicita la reconnaissance de l'ensemble des différents frais d'obtention par lui déclarés et reprocha encore au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte d'un montant de 672 € à titre de cotisations versées à une caisse d'épargne-logement.

Par jugement du 5 octobre 2009, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, au fond, le déclara partiellement justifié, de manière à réformer le bulletin d'impôt prévisé du 16 janvier 2008 dans le sens que les frais de participation à un séminaire en comptabilité à Francfort à hauteur d'un montant de 2.530,80 € et les frais d'achat d'ouvrages techniques d'un montant de 173,40 € constituent des frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus d'une occupation salariée au titre de l'année 2006 et que le montant des dépenses spéciales de 11.176,62 € est à porter à 11.750,62 € en incluant les cotisations d'épargne-logement non reconnues par le bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2009, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 5 octobre 2009 dans la mesure des volets quant auxquels le tribunal a déclaré son recours non fondé et ce plus particulièrement en ce qu'il :

- a qualifié les dépenses en relation avec ses études en économie auprès de la *Fachhochschule Mainz* comme frais de formation professionnelle non déductibles,
- a qualifié les dépenses d'internet et des frais de repas en relation avec un séminaire de comptabilité comme dépenses mixtes non déductibles,
- a considéré les frais de candidatures, l'achat d'un ordinateur et d'équipements informatiques et d'autres frais d'internet comme dépenses mixtes non déductibles,
- a estimé que les frais d'achat de documentation et d'ouvrages techniques sont non déductibles, soit parce qu'ils constituent des dépenses mixtes, soit à défaut de la preuve des paiements effectifs des factures afférentes.

A l'appui de son appel, Monsieur ... fait d'abord état d'un moyen nouveau en appel en ce que, par référence à un jugement du tribunal administratif du 4 mai 2009 (n° 24361 du rôle), il conclut au constat de l'inexistence juridique du bulletin entrepris au motif qu'il ne comporte aucun élément d'identification de son auteur ni aucune signature, de manière à ne pas permettre d'établir sa validité et son caractère décisionnel.

Ce premier moyen est cependant à rejeter, étant donné que le jugement invoqué par l'appelant a été réformé par un arrêt de la Cour (Cour adm. 26 novembre 2009, n° 25768C du rôle ; cf. aussi Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle) qui a décidé que l'AO comporte des dispositions spécifiques dans ses §§ 210 à 220 en ce qui concerne la forme et le contenu obligatoire d'un bulletin, de manière que le recours à des règles du formalisme de droit commun des actes administratifs sur ces questions méconnaîtrait l'applicabilité exclusive de ces dispositions de l'AO, que le § 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et qu'il doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt conformément au § 210 (1) AO est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition.

Ensuite, en ce qui concerne le refus de la reconnaissance comme frais d'obtention de ses dépenses causées par ses études en économie auprès de la *Fachhochschule Mainz*, l'appelant estime que lesdites études ne constitueraient pas une formation professionnelle en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou un changement fondamental de profession, mais un perfectionnement professionnel pour mieux répondre aux exigences de sa profession ou faciliter son avancement par une qualification améliorée. Il fait valoir que ses études en économie présenteraient un lien direct avec sa formation initiale et son travail en tant que banquier depuis l'année 1999, qu'il entendrait continuer à travailler dans le secteur bancaire, mais que, pour renforcer sa position face aux changements constants dans le milieu bancaire, il aurait décidé de faire des études supplémentaires dans le domaine de la finance. Ainsi, le changement d'employeur à la fin de l'année 2005 n'aurait pas impliqué un changement de sa branche professionnelle et du secteur d'activité de son employeur, alors qu'il aurait changé d'une banque commerciale vers une autre.

Il estime que ces études ne pourraient pas être considérées comme étant occasionnées par sa position économique et sociale et que le fait qu'il aurait continué à travailler comme banquier, et plus particulièrement encore comme *Bankkaufmann*, pendant et après ces études « *exclut toute pensée* » qu'il s'agirait d'une formation professionnelle pour l'exercice futur d'une activité ou même d'un changement de profession. Ainsi, il insiste sur le fait qu'il aurait été embauché par la société ... *Luxembourg S.A.* sous la condition expresse de l'accomplissement de ses études à la *Fachhochschule Mainz*, de manière que les frais y relatifs auraient été exposés en vue d'acquérir et de conserver les recettes provenant de ses fonctions auprès de cette banque. Il critique la position du tribunal, qui a reconnu un lien des études avec sa profession, mais a considéré que lesdites études lui auraient permis d'accéder à une carrière supérieure, en faisant valoir qu'il aurait terminé sa formation en tant que banquier en 1999 et n'aurait entamé les études litigieuses en économie qu'en 2002, de manière que ces deux études, tout en relevant du domaine de l'économie, seraient néanmoins distinctes et que les études auprès de la *Fachhochschule Mainz* ne pourraient pas être considérées comme initiales. Il ajoute que ces études offriraient à l'étudiant la possibilité d'acquérir une expérience professionnelle tout en apprenant les matières indispensables à ladite expérience.

L'appelant renvoie encore à l'évolution de la jurisprudence allemande qui aurait abandonné la distinction entre études initiales et de perfectionnement et qui admettrait la déduction fiscale de frais d'études du moment qu'il existe un lien causal entre ces frais et un revenu imposable, i.e. du moment que le contribuable utilise la formation complémentaire pour générer plus de revenus.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose que : « *Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et le point 4 dudit article précise que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* ».

L'article 12 LIR dispose encore que : « *Sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées:*

1. *les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...)* ».

C'est par une juste application de ces dispositions que le tribunal a opéré une distinction entre les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* »), englobant toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou pour le changement de profession et rentrant dans le cadre des dépenses mixtes non déductibles au sens de l'article 12 n° 1 LIR, et les frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le contribuable pour actualiser ses connaissances professionnelles afin de mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou pour faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa situation professionnelle qui s'ensuivent impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée, et qui rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du contribuable. Le tribunal a encore précisé à bon droit que cette notion de perfectionnement professionnel ne doit pas être interprétée avec une rigueur excessive, étant donné que les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondent à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général.

En l'espèce, il se dégage des éléments soumis en cause que Monsieur ... a accompli avec succès sa formation comme employé de banque (*Bankkaufmann*) en date du 29 janvier 1999 et qu'il a ensuite commencé à travailler en cette qualité. Puis, en 2002, il a entamé des études en sciences économiques appliquées à la *Fachhochschule Mainz*, études de niveau universitaire qu'il a terminées avec succès le 9 juin 2007 en obtenant son diplôme de *Diplom-Betriebswirt (FH)*. Monsieur ... postula en 2005 auprès de la société ... S.A. à Luxembourg et fut engagé à compter du 1^{er} janvier 2006 pour occuper un poste de *senior controller*, dont la description de poste versée en cause renseigne qu'un diplôme en sciences économiques était notamment requis comme condition de qualification. Il ressort en outre des pièces produites qu'en date du 26 octobre 2006, un contrat de coopération fut signé entre la société ... S.A. Luxembourg et la *Fachhochschule Mainz* afin de permettre à Monsieur ... de poursuivre ses études parallèlement à son travail durant les semestres d'hiver et d'été 2006/2007.

Le tribunal a d'abord valablement relevé que c'est le diplôme de *Bankkaufmann*, qui correspond à un diplôme de fin d'études secondaires qui a permis à Monsieur ... d'accéder au marché de travail dans la carrière moyenne. Il y a lieu d'ajouter qu'il a occupé entre 1999 et 2005 auprès de deux banques allemandes des fonctions liées *grosso modo* à l'analyse financière, à l'établissement de résultats, au *reporting*, à l'établissement de certaines déclarations administratives et au contrôle de certaines opérations.

Ensuite, Monsieur ... a fait des études durant cinq ans entre 2002 et 2007 parallèlement à son activité professionnelle en tant qu'employé de banque et il a obtenu le diplôme de *Diplom-Betriebswirt (FH)* à la *Fachhochschule Mainz* en 2007. C'est plus particulièrement à raison de ces études qu'il a été engagé par la société ... S.A. en qualité de *senior controller* à partir du 1^{er} janvier 2006 et dans le cadre de cette nouvelle fonction, il contribuait à l'établissement des comptes mensuels et annuels et des déclarations fiscales, à l'établissement et au contrôle de qualité des informations internes à destination du conseil d'administration et des organes de direction et à l'analyse interne des résultats globaux et départementaux de la banque.

Il se dégage de la juxtaposition des tâches confiées à l'appelant en qualité de *Bankkaufmann* entre 1999 et 2005 et de celles par lui assurées à partir de 2006 en tant que *senior controller* que les tâches accomplies en cette dernière qualité, contrairement à la première, se situent non pas au niveau du traitement de certaines catégories d'opérations et de certaines sous-unités de la banque, mais à celui du rassemblement, du traitement, de l'analyse et du commentaire des données sur les résultats de la banque au niveau de la société et qu'il assumait directement des responsabilités envers les organes de gestion de la société. Ce constat se trouve confirmé par le fait que Monsieur ... fut promu dès le 1^{er} avril 2006 à la fonction de fondé de pouvoir et nommé *associate director*.

En outre, le diplôme du *Bankkaufmann* se situe au niveau d'un diplôme d'études secondaires, tandis que le diplôme du *Diplom-Betriebswirt (FH)* consacre des études de niveau universitaire, de manière que ce dernier diplôme constitue pour l'appelant le premier diplôme universitaire qui lui a permis d'accéder à une carrière correspondante réservée aux universitaires.

Tout en reconnaissant, à l'instar du tribunal, que la formation litigieuse présente un lien avec la profession de l'appelant, alors qu'elle se situe dans le prolongement de sa formation de *Bankkaufmann*, et qu'elle s'inscrit dans la même branche professionnelle que celle dans laquelle l'appelant était déjà engagé professionnellement, la Cour rejoint également le tribunal dans l'analyse que cette formation constitue, au vu des particularités ci-dessus relevées, dans le chef de l'appelant une formation autonome nouvelle de niveau universitaire et qu'elle lui a permis d'accéder à une carrière supérieure avec un poste à responsabilité supérieure.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que le tribunal a décidé que les frais litigieux en relation avec les études de l'appelant auprès de la *Fachhochschule Mainz* ne constituent pas des frais de perfectionnement professionnel déductibles, mais des frais de formation professionnelle proprement dits et partant non déductibles et que le recours de l'appelant, en ce qu'il tend à l'admission de la déduction de frais de perfectionnement professionnel d'un montant de 17.422,85 €, laisse partant d'être fondé.

Il en découle que l'appel laisse d'être justifié quant à ce volet.

En troisième lieu, l'appelant conteste le refus par le tribunal de reconnaître, alors même qu'il avait admis comme frais d'obtention les frais directs du séminaire en

comptabilité (« *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* ») prévisé, les frais d'internet dont il avait fait état comme se trouvant en relation avec ce séminaire. Il expose à cet égard que l'accès et l'utilisation de l'internet auraient été indispensables pour ce séminaire qui aurait eu lieu selon le système du « *e-learning* » et que les frais d'internet mis en avant de ce chef seraient exclusivement en relation avec ce séminaire.

En dernier lieu, l'appelant sollicite la déduction de l'amortissement de l'ordinateur et du prix du matériel informatique par lui acquis, ainsi que des autres frais de connexion à l'internet en affirmant qu'il aurait eu besoin d'un ordinateur et de certains équipements dans le cadre de ses études auprès de la *Fachhochschule Mainz* pour la rédaction de son mémoire et pour le séminaire de comptabilité à Francfort qui aurait été basé sur l'internet, de manière que ces dépenses devraient être qualifiées de frais d'obtention.

Par rapport à ces deux prétentions, il échet de rappeler que l'article 12 LIR pose le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi-exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR.

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus. Il en est de même en ce qui concerne les frais d'internet invoqués par l'appelant.

Or, en l'espèce, si l'appelant expose crédiblement qu'il a été amené à utiliser son ordinateur dans le cadre tant des études auprès de la *Fachhochschule Mainz* en vue de la rédaction de son mémoire que du séminaire en comptabilité (« *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* ») prévisé fondé sur le « *e-learning* », il n'en reste pas moins qu'il reste entièrement en défaut de faire état d'éléments concordants indiquant un usage exclusif ou quasi-exclusif de l'ordinateur et de son matériel accessoire aux fins de ses études ou d'autres fins professionnelles, de manière que la Cour ne peut conclure qu'à un usage partiellement professionnel qui, à défaut d'une possibilité de ventilation d'après des critères objectifs, ne saurait donner lieu à une déduction de frais d'obtention.

La même conclusion s'impose concernant les frais d'internet invoqués, étant donné que ces frais ont été engagés à travers le raccordement téléphonique au domicile privé de

l'appelant pour lequel une ventilation objective entre usages privé et professionnel s'avère impossible sur base des éléments soumis en cause.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 10 novembre 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 5 octobre 2009,
condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 6 juillet 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative